

РОЗДІЛ 3. ГЛОБАЛІЗАЦІЙНІ ТЕНДЕНЦІЇ УДОСКОНАЛЕННЯ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ

3.1. Трансформація бухгалтерського обліку і фінансової звітності та її місце в українських економічних реформах

Трансформація бухгалтерського обліку і фінансової звітності є одним із найважливіших сегментів діяльності в процесі українських економічних реформ, успішно проведених в кінці 1990-х – на початку 2000-х років. Це, по суті, перша докорінна економічна реформа, котра перевела українську систему бухгалтерського обліку та фінансової звітності з радянської у загальноєвропейську.

У результаті трансформації бухгалтерського обліку і фінансової звітності Україна отримала відповідний позитив:

- ухвалено Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (16.07.1999 р.), що визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні і складається з 15 статей [1]. Однак цей закон здебільшого був скопійований з російського. Водночас наші провідні вчені-бухгалтери (Кузьмінський А. М., Сопко В. В., Литвин Ю. Я., Гуцайлюк З. В., Пушкар М. С., Бутинець Ф. Ф. та інші) розробили оригінальний український законопроект, який мав понад 40 статей, проте з невідомих нам причин він не був ухвалений. Тут варто додати і те, що незадовго перед цим законом український парламент ухвалив Закон України «Про аудиторську діяльність» (22.04.1999 р.), що визначає правові засади здійснення аудиторської діяльності в Україні і спрямований на створення системи незалежного фінансового контролю з метою захисту інтересів користувачів фінансової та іншої економічної інформації [2] і добре кореспондує із законодавчими положеннями про бухгалтерський облік та фінансову звітність;

- запроваджено принципово новий (близький до французького) національний План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій (30.11.1999 р.);
- стали чинними Національні та інші положення (стандарти) бухгалтерського обліку (31.12.1999 р. – 19.07.2013 р.), що за своїми основними тезами, змістом та формою наближені до Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (МСБО) і Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ);
- запроваджено нову фінансову звітність (28.02.2000 р., з уточненням від 23.03.2013 р.), що відповідає вимогам МСФЗ і може бути без проблем подана до найбільших міжнародних фондових бірж;
- розроблено Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку (24.05.1995 р.); Порядок подання фінансової звітності (28.02.2000 р.); Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку: основних засобів (30.09.2003 р.), біологічних активів (29.12.2006 р.), запасів (10.01.2007 р.); фінансових витрат (01.11.2010 р.), спільної діяльності без створення юридичної особи (30.12.2011 р.), щодо заповнення форм фінансової звітності (28.03.2013 р.) тощо;
- запроваджено індивідуальну облікову політику підприємства, що визначається наказом його керівника «Про облікову політику підприємства», де варто було б подати інформацію за трьома розділами: 1) організація облікової служби підприємства; 2) методика обліку активів і зобов'язань підприємства; 3) організація облікового процесу в підприємстві і технічне забезпечення обліку [3, с. 10];
- офіційно визнано внутрішньогосподарський (управлінський) облік. В Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» цей облік трактується як «система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством»;
- значні зміни до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» ухвалені Верховною Радою України 5 жовтня 2017 р. Вони пов'язані з тим, що Україна приводить своє законодавство у відповідність із чинним законодавством ЄС і, насамперед, з пунктами Директиви № 2013/34/ЄС [4]. У змінах до нашого Закону 16.07.1999 р. № 996-XIV змінено термінологію витрат і доходів підприємств; запроваджено терміни «чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)» і «таксономанія фінансової звітності»; визначено критерії класифікації підприємств (*мікропідприємства* –

баланс до 0,35 млн. євро / чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – до 0,70 млн. євро / середня кількість працівників – до 10 осіб; *малі підприємства* – до 4,00 млн. євро / до 8,00 млн. євро / до 50 осіб; *середні* – до 20,00 млн. євро / до 40,0 млн. євро / до 250 осіб; *великі* – понад 20,00 млн. євро / понад 40,0 млн. євро / понад 250 осіб); запроваджено новий термін «підприємства, що становлять суспільний інтерес» (публічні акціонерні підприємства, комерційні банки, страхові організації, недержавні пенсійні фонди, інші фінансові установи) та зобов'язує такі підприємства утворити бухгалтерську службу і висуває чіткі вимоги до кандидата на посаду його головного бухгалтера (він повинен мати вищу економічну освіту, стаж роботи у сфері фінансів, бухгалтерського обліку та оподаткування не менше трьох років, не мати непогашеної або не знятої судимості за вчинення злочину проти власності та у сфері господарської діяльності) тощо. Цей Закон набуває чинності з 1 січня 2018 р., за винятком положень, що пов'язані оприлюдненням річної фінансової звітності з аудиторським висновком на веб-сторінці підприємств (ці зміни у законодавстві запрацюють з 1 січня 2019 р.) [5];

- встановлено певні категорії професійних бухгалтерів і вимоги до них (головний та провідний бухгалтер, бухгалтер I категорії, бухгалтер 2 категорії, бухгалтер, старший касир, касир), а також визначено основні навчальні дисципліни для професійної діяльності бухгалтерів: «Фінансовий облік (I, II)»; «Управлінський облік (I, II)»; «Податки і збори»; «Право»; «Фінансовий менеджмент»; «Аудит»; «Управлінські інформаційні системи в обліку та аудиті»;

- на українському газетно-журнальному ринку з'явилися понад десять всеукраїнських професійних бухгалтерських періодичних видань («Все про бухгалтерський облік», «Галицькі контракти», «Дебет-Кредит», «Діло», «Баланс», «Бухгалтерський облік і аудит», «Бухгалтерський тиждень», «Бухгалтерія», «Бухгалтер 911», «Облік і фінанси», «Бухгалтерія в сільському господарстві», «Вісник. Офіційно про податки», «Податки та бухгалтерський облік», «Світ бухгалтерського обліку», «Вестник бухгалтера и аудитора», «Незалежний аудитор» тощо). Ці видання сприяли суттєвому підвищенню фахового рівня українських бухгалтерів, аудиторів, аналітиків, податківців та сприяли покращенню ефективності ведення підприємницької діяльності в Україні.

З іншого боку, трансформація бухгалтерського обліку і фінансової звітності спричинила і певні негативні моменти:

- перехід України на міжнародні стандарти фінансової звітності відбувався під певним тиском міжнародних організацій, насамперед Міжнародного валютного фонду, членом

якого Україна офіційно є з 03 вересня 1992 року. Декілька місяців (23 травня 1992 року) перед цим, в контексті підготовки України до вступу в МВФ, з'явився Указ Президента України за № 303 «Про перехід України до загальноприйнятої у міжнародній практиці системи обліку та статистики», де уже зазначалось про необхідність розробки і здійснення заходів із впровадження в Україні єдиної системи обліку та статистики, що відповідає загальноприйнятій міжнародній практиці та завданням оперативного висвітлення економічних реформ [6]. Самі ж, задекларовані багатьма урядовцями та політиками, економічні реформи в Україні за 1992-2017 рр. системно й оперативно не проведені, а може це так і було потрібно певному колу геополітиків, щоб безконтрольно викачувати з України потрібні їм природні, матеріальні, трудові, фінансові та інтелектуальні ресурси. Водночас, Україна запозичила у Міжнародного валютного фонду понад 30 млрд. дол. США (приблизний розрахунковий показник) [7], які, на наш погляд, неефективно витратила через відсутність довгострокової Програми політичного, економічного та соціального реформування України (хоч би на період до 2030 року і щоб кожен новий президент, прем'єр-міністр, парламент не мав права принципово її змінювати) і небажання правлячої еліти будувати в Україні новітню державу європейського типу. Крім того, свідомість більшості українців, на жаль, ще залишається неринковою (тобто такою, що розраховує на державу, а не на власні сили), а громадський контроль за діями владних структур не є структурованим;

– до фінансування України у 2018 р. та наступних роках має долучитися і Європейський Союз, який, як уже зазначалось вище, зажадав від неї імплементації пунктів Директиви № 2013/34/ЄС (це зроблено Верховною Радою України 5 жовтня 2017 р.). В кінці жовтня 2017 р. Європейська комісія отримала проект так званого «плану Маршала для України». Цей план запропонувала Литва, як велике домашнє завдання для ЄС. План передбачає щорічне виділення 5 млрд. євро на підтримку економічних реформ в Україні протягом декількох наступних років. Проте, гроші будуть виділятися винятково за дотримання чітких критеріїв їх використання з метою суттєвого поліпшення привабливості бізнесу. За цим показником Україна займає 80-те місце у світі [8]. На наш погляд, якщо Європейський Союз виділить для України такі кошти, то наша держава має запровадити низку нормативно-правових актів, якими було б жорстко регламентовано «Порядок використання підприємствами (організаціями, закладами) коштів, виділених Європейським Союзом і встановлення персональної відповідальності їх керівників за порушення цього порядку». Досвід попередніх років показує, що кошти можна надавати лише тим підприємствам (організаціям, закладам), які мають в бізнесовому середовищі

– бездоганну репутацію, а їхні керівники (можливо, треба ініціювати здійснення їх перевірки на добросовісність через систему Національного антикорупційного бюро України) дати письмові гарантії цільового використання цих коштів та мають бути попереджені про персональну відповідальність, в тому числі і карну (на великі терміни ув'язнення), підвищену матеріальну відповідальність усіма наявними у них особисто та їхньої родини майном та коштами. Водночас, необхідно посилити відповідальність керівного складу працівників контролюючих і правоохоронних органів за бездіяльність або сприяння економічним злочинам у сфері фінансової та кредитно-банківської діяльності. З точки зору бухгалтерського обліку і фінансової звітності, усі господарські операції з коштами цільового призначення від ЄС мали б бути у відкритому доступі для будь-якого користувача Інтернету в режимі он-лайн (це буде, водночас, і дієвим способом громадського контролю за наданими ЄС коштами), а до квартальної та річної фінансової звітності доцільно було б додавати окрему таблицю з деталізованою інформацією про стан і рух коштів цільового призначення на реформування економіки;

– з одного боку, українські суб'єкти підприємницької діяльності витратили значні фінансові, матеріальні, трудові та інтелектуальні ресурси на реформування системи бухгалтерського обліку і фінансової звітності (за нашими оцінками, ці витрати перевищили як мінімум 1 млрд. дол. США), а з іншого боку – економіка України не отримала від цього відчутної вигоди у вигляді інвестицій та компенсацій від світового співтовариства;

– з 2000 р. в Україні відбувається адаптація вітчизняної системи бухгалтерського обліку і фінансової звітності до Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, Міжнародних стандартів фінансової звітності, проте досі у нас не розроблено українських рекомендацій і коментарів до них;

– 12 січня 2015 р. підписаний Указ Президента України № 5/2015 «Стратегія сталого розвитку «Україна-2020»». Цією стратегією визначено 4 вектори руху (розвитку, безпеки, відповідальності та гідності) для реалізації 62 реформ і програм розвитку держави, серед них: податкова, пенсійна, судова, земельна реформи; реформи правоохоронної системи, енергетики, захисту економічної конкуренції, ринку капіталу, монетарної політики, статистики тощо [9]. Якщо ці реформи вдасться якісно й ефективно здійснити, то вони матимуть також суттєвий вплив на методiku і організацію фінансового й управлінського обліку та звітності, що обов'язково передбачатиме використання передового зарубіжного і національного досвіду, стандартів, а також створення нових управлінських структур (для прикладу, як один з можливих варіантів, створення Державного комітету з бухгалтерського обліку і фінансової звітності при

Кабінеті Міністрів України) та ліквідація старих (неефективних);

– програмне забезпечення інформаційних систем бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні, на жаль, не є власним, а ще і досі пов'язане з програмним продуктом «1С: Бухгалтерія», розробниками якого є російська фірма «1С». У зв'язку із потужними кібератаками з боку РФ, українські інформаційні системи влітку 2017 р. зазнали певних втрат, тому на державному рівні актуальною стала проблема розробки вітчизняного програмного забезпечення та повного переходу на нього усіх підприємств (організацій, закладів), насамперед, закладів державного управління і підприємств оборонної промисловості. Як відомо, нині українські програмісти спільно з канадськими активно працюють над створенням власного програмного продукту, в тому числі з бухгалтерського обліку та фінансової звітності за міжнародними стандартами. Це дасть змогу Україні ще більше віддалитись від РФ і здобути, нарешті, повну державну незалежність. На думку відомого українського економіста В. Чорняка, реформи в Україні буксують з таких причин: 1) влада змінилась, а режим залишився; 2) реформи почали не з того кінця (реформи потрібно починати з судової реформи шляхом виборності суддів, формування суду присяжних, а також виборності «шерифів»). Основною кризою в Україні є інституційна, відповідно нам потрібна інституційна реформа – це реформа правоохоронної системи. Це реформа гілок влади – законодавчої, виконавчої і судової, зокрема співвідношення між Верховною Радою, Кабінетом Міністрів і Президентом. У нас, практично, уся влада реально зосереджена на Банковій. Потрібно зробити так, щоб ефективно запрацювали Рахункова палата, Антимонопольний комітет, Фонд державного майна [10]. Погоджуємось з думкою В. Черняка, і вважаємо, що інституційні реформи в Україні треба було б ще зробити у 1992-1998 рр., проте ні Л. М. Кравчук, ні Л. Д. Кучма не мали на це достатньої політичної волі, бо перебували під постійним зовнішнім політичним, економічним, інформаційним і агентурним тиском Кремля, з одного боку, а з іншого – під внутрішнім тиском колишніх компартійних функціонерів, «червоних директорів», «новонароджених» олігархів і скоробагатків, спритних «приватизаторів» та інших осіб, в нечесних руках котрих опинились основні матеріальні, фінансові і кредитно-банківські ресурси України (значну частину цих ресурсів вони зуміли вивести за кордон).

За твердженням Л. Г. Лук'яненка, стан суспільства залежить від рівня національної свідомості і від рівня громадянської активності. Це пояснює той факт, що Л. Д. Кучма, ставши

президентом, він почав нищити економічний комплекс України. Саме він знищив сотні заводів і фабрик, люди опинилися на вулиці і без роботи, але вони не організували бунт, вони не повстали. Вони не прийшли до президентської адміністрації і не запитали у Кучми: що ти робиш? Оце рабство в душах не дало людям організуватись. Вже після Кучми, з його подачі, в Україні комуністами були організовані мафіозні групи, які переросли в олігархат [11].

Л. Г. Лук'яненко абсолютно правий щодо рабської свідомості переважної більшості українців, яку, на наш погляд, можна і треба замінити на свідомість вільної людини шляхом тривалого процесу (30-50 років) виховання успішної нації. Це основне завдання новітньої політичної еліти, яка почала нарешті формуватись з найкращих особистостей, які загартовані Майданом Гідності та україно-російською війною, що розпочалась у 2014 р. і досі триває.

З точки зору економічного розвитку, як зазначає академік Національної академії аграрних наук, доктор економічних наук, професор, заслужений діяч науки і техніки України П. І. Гайдучкий на підставі ґрунтовного економічного аналізу, саме за президентства Л. Д. Кучми у 2000-2004 рр. середньорічний приріст ВВП української економіки був на рівні 8,4 % – це був один з найкращих показників серед 29 постсоціалістичних країн. Однак опісля таку економічну політику зневажливо відкинула наступна влада. Подібне шарахання призвело до затяжної рецесії в економіці, коли за 2009-2016 рр. середньорічний реальний ВВП становив (-3 %), а Україна опинилась на останньому місці серед постсоціалістичних країн. Були зруйновані механізми здорового національного протекціонізму. Натомість почалась ланцюгова реакція криз – фінансових, кадрових, банківських, валютних, боргових, соціальних тощо [12, с. 28].

На початку 1990-х рр. Україна могла застосувати як орієнтир досвід економічного реформування, проведеного в Західній Німеччині в 1948 р. У цей період у Західній Німеччині успішно провели такі заходи:

- 1) зусилля виконавчої влади спрямовано на реформи;
- 2) реформу проведено у фінансовому та економічному напрямках;
- 3) реформа супроводжувалась ухваленням блоку законів і механізму їх виконання;
- 4) фінансова реформа реалізувалась із обов'язковою зміною грошової одиниці і була конфіскаційною;
- 5) створено умови для розвитку промислів і підприємництва;
- 6) ухвалено закони, які застерігали від неправомірного збагачення;
- 7) проведено заходи щодо підвищення ліквідності банків;
- 8) внесено зміни у податкову систему;

- 9) після грошової реформи ліквідовано механізм державного регулювання цін, але набув чинності закон проти неправомірного підвищення цін;
- 10) вступила в дію програма виробництва «товарів для кожного» – дешевих товарів для загалу. Економіку переорієнтовано на споживчий ринок;
- 11) ринок насичено товарами, передусім, за рахунок американської допомоги [13].

Якщо зіставити наведені вище із нинішнім станом економічних реформ в Україні, то можна зробити такі висновки:

- 1) реформи розпочались, але відбуваються занадто повільно і не завжди злагоджено;
- 2) є намагання проводити реформу у фінансовому та економічному напрямках, але вони нерішучі;
- 3) для реформування ухвалено низку прогресивних законів та механізмів їх виконання. Проте, радянську систему остаточно не змінено. На ринку продовжують панувати кланово-олігархічні структури, які заважають розвиватись громадянському суспільству, малому і середньому підприємству;
- 4) фінансову реформу проведено без обов'язкової зміни грошової одиниці і не була конфіскаційною;
- 5) на жаль, ще не створено належних умов для розвитку промислів і підприємництва;
- 6) закони, які б застерігали від неправомірного збагачення не ухвалено в повній мірі;
- 7) заходи щодо підвищення ліквідності банків, в основному, здійснено;
- 8) внесено певні зміни у податкову систему, але цього замало. Треба зробити так, щоб національні виробники мали значні податкові і митні переваги. Зокрема, такі виробники повинні платити мінімальні суми податку на додану вартість (ПДВ) або взагалі бути звільнені від нього, тоді як торгівельні підприємства (особливо з торгівлі іноземними товарами) мали б платити максимальні суми ПДВ;
- 9) механізм державного регулювання цін не ліквідовано, а закон проти неправомірного підвищення цін (має бути встановлено максимальний рівень рентабельності від виробника до кінцевого споживача) ще не ухвалено. Як наслідок, маємо певні ознаки ціномору, що штучно створений олігархатом (як ми розуміємо, олігархи – це оводи на тілі кволої української економіки, а ефективні методи боротьби з такими

комахами давно перевірені) для українців. Розрив між темпами роздрібних цін та темпами офіційних доходів українців продовжує збільшуватись;

- 10) програма виробництва «товарів для кожного» – дешевих товарів для загалу не розроблена. Економіку, на жаль, не переорієнтовано на споживчий ринок.

Вітчизняна промисловість, крім харчової та промисловості будівельних матеріалів, практично не розвивається;

- 11) ринок, до певної міри, насичено товарами, проте система контролю за їхньою якістю та ціноутворенням заслуговують на дуже серйозну критику. На жаль, держава тут зробила занадто мало.

Отже, трансформація бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні триває понад 20 років, проте у нас немає впевненості в тому, що результати від неї є тільки позитивними. На жаль, без реформування всієї системи української економіки ця трансформація залишається лише яскравим прикладом того, що при бажанні ми можемо самі змінюватись і змінювати застарілі економічні інструменти на нові, добре перевірені міжнародною та національною практикою.

Література

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні / Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14
2. Про аудиторську діяльність (щодо удосконалення деяких положень / Закон України від 22.04.1993 р. № 3125-XII (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/3125-12>
3. Дерій В. А. Організація бухгалтерського обліку в підприємстві: курс лекцій. Вид. друге, виправл. і доповн. / В. А. Дерій. – Тернопіль: Джура, 2004. – 92 с.
4. Директива № 2013/34/ЄС Европейского парламента и Совета от 26.06.2013 г. о ежегодной финансовой отчетности, консолидированной финансовой отчетности и связанных с ними отчетах определенных типов компаний, вносящих поправки в Директиву 2006/43/ЕС Европейского парламента и Совета и отменяющая Директивы 78/660/ЕЕС и 83/349/ЕЕС (неофициальный перевод, текст применим в ЕЭЗ) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: www.apu.com.ua/files/23345235325.pdf
5. Зміни до закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»: ключові новації [Електронний ресурс]. – Режим доступу:

http://www.uaib.com.ua/print/aktual_kua/260944.html

6. Про перехід України до загальноприйнятої у міжнародній практиці системи обліку та статистики / Указ Президента України від 23.05.1992 р. № 303 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua/laws/show/303/92
7. Міжнародний валютний фонд [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://uk.wikipedia.org/wiki/Міжнародний_валютний_фонд
8. Єврокомісія получила «план Маршалла для України». 26.10.2017 г. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://realist.online/news/evrokomissiya-poluchila-plan-marshalla-dlya-ukrainy>
9. Стратегія сталого розвитку «Україна-2020» / Указ Президента України від 12.01.2015 р. № 5/2015 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/5/2015#n10>
10. Черняк В. Чому буксують реформи в Україні? / В. Черняк. 22.08.2017 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://www.facebook.com/vkchernyak?hc_ref=ARQeae9ifxgboMQ2rg9r2OLDzDTdVCLH-NiWfq1Uc-9Qu6mdLxc7TbSQASr-J7HMfoQ&fref=nf
11. Кучма знищив економіку України, сформувавши сучасну олігархію – Левко Лук'яненко [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ukr.obozrevatel.com/news/65413-kuchma-znischiv-ekonomiku-ukraini-sformuvavshi-suchasnu-oligarhiyu-levko-lukyanenko.htm>
12. Гайдучький П. І. НеЗабуті реформи в Україні / П. І. Гайдучький. – К.: ТОВ «ДКС-центр», 2017. – 852 с.
13. Україна-93 вийде з кризи, коли доросте до рівня Німеччини-48 // Post-Поступ. – 1993. – № 8. – С. В2.